



Soft controls

Cees in 't Veld

Inleiding

“Soft controls” staan steeds meer in de belangstelling van managers, bestuurders, commissarissen/toezichthouders en accountants. Deze belangstelling wordt gevoed door de steeds weer terugkerende schandalen in het (inter)nationale bedrijfsleven en de not-for-profit sector. Het ontbreken van “soft controls” wordt hierbij vaak gezien als een verklarende factor voor onrechtmatig gedrag binnen organisaties.

In dit document wordt nader ingegaan op management control, “hard-“ en “soft controls”, drie belangrijke theorieën die hierover beschikbaar zijn en toepassingen in de praktijk. De indeling is als volgt:

0. Inleiding	2
1. Management control	3
2.1 Merchant & Van Der Stede	6
2.2 Simons Levers of Control	8
2.3 Hofstede	10
2. Vormen van control	13
2.1 “Hard controls”	13
2.2 “Soft controls”	14
2.3 Overzicht van “hard-“ en “soft controls” in de theorie	16
3. “Soft controls” in de praktijk	16
4. Conclusie	18
5. Literatuur	19

Cees in 't Veld/Focus op verbeteren, juli 2014

De informatie in dit document is uitsluitend bedoeld als algemene informatie. Er kunnen geen rechten aan worden ontleend. Hoewel bij het samenstellen zorgvuldig te werk is gegaan kan Focus op verbeteren B.V. niet instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van de geboden informatie en wijst iedere aansprakelijkheid ten aanzien van het gebruik van de geboden informatie uitdrukkelijk van de hand.

1. Management control

Management control is het proces waarmee managers hun medewerkers beïnvloeden om zo de organisatiestrategie uitgevoerd te krijgen (Anthony en Govindarajan, 2004). Beïnvloeden kan op verschillende manieren gebeuren. Om gewenst gedrag te bevorderen kan de manager activiteiten plannen of coördineren, informatie communiceren of evalueren, zo nodig besluiten actie te ondernemen en mensen beïnvloeden zodat ze hun gedrag aanpassen.

Merchant en Van der Stede (2007) schrijven dat het voordeel van een management control systeem is dat het waarschijnlijker wordt dat de organisatiedoelstellingen worden gehaald in vergelijking met wat men kan verwachten als er geen management control systeem is.

In de theorieën over management control worden binnen het management control systeem verschillende componenten of controls onderscheiden. Een management control systeem omvat alles wat managers kunnen doen om ervoor te zorgen dat de strategieën en plannen van een organisatie worden uitgevoerd (Merchant en Van der Stede, 2007). Simons (1995) definieert een management control systeem als formele, op informatie gebaseerde, werkwijzen en procedures die managers gebruiken om bepaald gedrag in een organisatie in stand te houden of te veranderen.

Het management control systeem is in zijn algemeenheid ingericht ten behoeve van de algemene vraag: zullen medewerkers naar verwachting gewenst gedrag vertonen (Merchant en Van der Stede, 2007). Deze vraag bestaat uit een aantal deelvragen:

- Begrijpen medewerkers wat er van hen verwacht wordt?
- Zetten medewerkers zich in lijn met de organisatiedoelstelling in en proberen ze te doen wat er van hen verwacht wordt?
- Zijn medewerkers in staat om een goede prestatie te leveren?

Indien een van deze vragen met nee beantwoord wordt is de vraag: wat moet er gedaan worden om het management control probleem op te lossen?

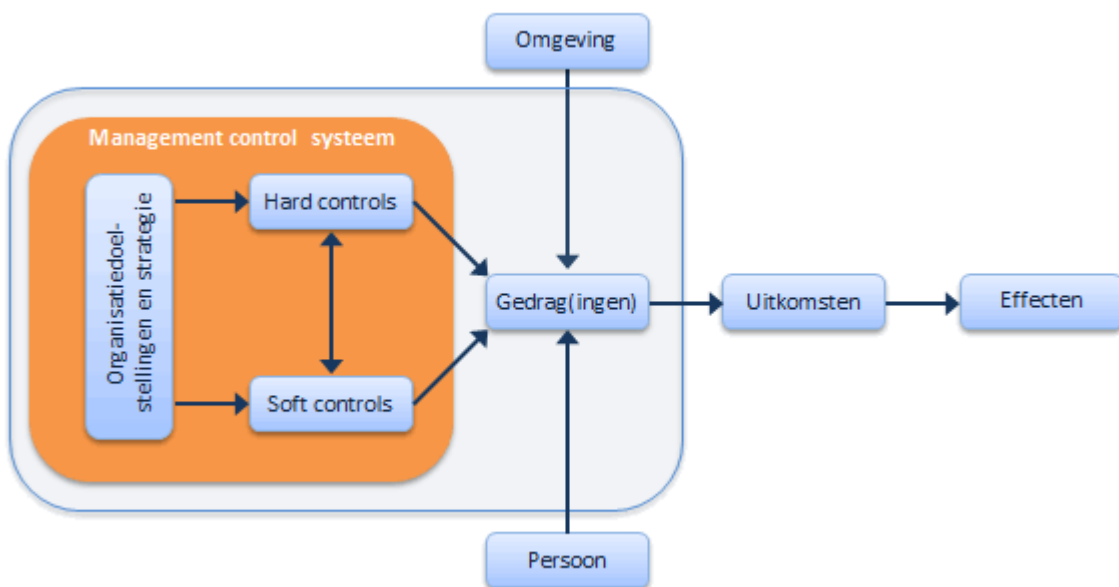
In essentie gaat management control over het gedrag van medewerkers. Als men er op kan vertrouwen dat medewerkers altijd doen wat het beste is voor de organisatie is er geen behoefte aan een management control systeem. Medewerkers vertonen echter lang niet altijd gewenst gedrag.

Hiervoor zijn drie soorten oorzaken te benoemen (Merchant en Van der Stede, 2007):

- Gebrek aan richting: medewerkers weten simpelweg niet wat in een bepaalde situatie gewenst gedrag is.
- Motivatie problemen: medewerkers streven behalve organisatiedoelen ook persoonlijke doelen na.
- Persoonlijke beperkingen: medewerkers zijn voor een bepaalde taak niet goed getraind, hebben te weinig competenties of ervaring.

Net als in profit organisaties streeft het management van publieke en non-profit organisaties ernaar dat medewerkers zich zo gedragen dat een bijdrage wordt geleverd aan het realiseren van organisatiedoelen. Er worden condities (zoals gedragscode, personeelsbeleid, organisatiecultuur) geschapen die het gewenste gedrag stimuleren.

Ook moet intern het risico op ongewenst gedrag worden beheerst. Er zijn tal van beheersmaatregelen die hiervoor kunnen worden ingezet, zoals procedures, voorschriften, functiescheidingen, administratieve systemen en dergelijke, maar ook gedragsbeïnvloedende factoren als cultuur en persoonlijke ontwikkeling van medewerkers. Al deze beheersmaatregelen zijn controls die deel uitmaken van een management control systeem (Kaptein en Wallage, 2010). Schematisch zijn de elementen die van belang zijn voor een management control systeem als volgt weer te geven:



Figuur 1: Elementen van het management control systeem (bron: Kaptein en Wallage, 2010).

Mensen vertonen bepaald gedrag. Dit is afhankelijk van de persoon die ze zijn en van omgevingsfactoren die van situatie tot situatie kunnen verschillen.

Van mensen die deel uitmaken van een organisatie wordt gedrag verwacht dat bijdraagt aan het verwekelijken van de strategie en het realiseren van de organisatiedoelstellingen. Zoals eerder beschreven gebruikt de leiding van de organisatie het management control systeem om gewenst gedrag te bewerkstelligen. Binnen het management control systeem maakt het management gebruik van hard en soft controls. Het gebruik van het management control systeem dient te leiden tot het behalen van doelstellingen (output), met als effect dat er een bijdrage aan de strategie wordt geleverd (outcome).

Sommigen laten het verschil tussen hard en soft controls samenvallen met het onderscheid tussen tight en loose controls (Aardema en Puts, 2008). Dit wekt de suggestie dat het harde control instrumentarium altijd “tight” wordt ingezet en dat soft controls altijd “loose” gehanteerd moeten worden. Soft controls kunnen echter bijzonder strak regulerend worden ingezet en het omgekeerde geldt voor hard controls. In voorgaand schema kan dit worden gevisualiseerd door de afstand van het management control systeem dichterbij de gedragingen (tight) of juist verderaf (loose) voor te stellen.

Soons (2011) plaatst soft controls in perspectief door ze naast hard controls, tight controls en loose controls te plaatsen:

Focus	Controltypen	Kenmerken
Organisatie	Tight controls	Gedetailleerde afspraken tussen de verschillende managementniveaus
	Loose controls	Afspraken op hoofdlijnen tussen de verschillende managementniveaus
Mens	Hard controls	Competence: kennis en vaardigheden van medewerkers
	Soft controls	Character: zachte kant/persoonlijke overtuigingen medewerkers

Tabel 1: Kenmerken van controltypen (Soons, 2011).

In het vervolg van dit hoofdstuk wordt de drie belangrijkste theorieën op het gebied van management control in kaart gebracht besproken.

1.1 Merchant en Van der Stede

Merchant en Van der Stede (2007) hanteren een ruime definitie van management control: “*all the devices or systems managers use to ensure that the behaviors and decisions of their employees are consistent with the organization's objectives and strategies*”. Zij leggen duidelijk de nadruk op het gedrag van de medewerkers die in elke organisatie taken moeten uitvoeren. Om control problemen het hoofd te bieden bestaan er volgens Merchant en Van der Stede (2007) twee mogelijkheden.

De eerste mogelijkheid die de moeite van het onderzoeken waard is, is of de problemen kunnen worden vermeden via eliminatie van de activiteiten die de problemen veroorzaken. Dit kan via automatisering van die activiteiten, via centralisatie van beslissingsbevoegdheden of via het delen van de risico's. Overigens is het een illusie te denken dat alle control problemen kunnen worden vermeden, maar het beperken van een deel ervan is al een positief resultaat.

De tweede mogelijkheid is het implementeren van één of meerdere control mechanismen, de zogenaamde management controls. Merchant en Van der Stede onderscheiden hierbij vier vormen van control: results controls, action controls, personnel controls en cultural controls.

- Results controls hebben een focus op de behaalde resultaten. Deze controls zijn een indirecte vorm van control omdat zij niet expliciet zijn gericht op de acties van de medewerkers.
Deze controls kunnen zeer effectief zijn in het bereiken van de gewenste resultaten.
Ze werken het beste als aan drie voorwaarden is voldaan:
 - * de gewenste resultaten moeten bekend zijn en op een goede manier worden gecommuniceerd met de medewerkers;
 - * de medewerkers moeten in staat zijn om de gewenste resultaten te beïnvloeden (controllability);
 - * de te beheersen resultaten moeten op een effectieve manier kunnen worden gemeten. Hierbij is het belangrijk dat de maatstaven om te meten precies, objectief, tijdig en begrijpelijk zijn.

- Action controls hebben een focus op de uitgevoerde activiteiten. Deze controls zijn de meest directe vorm van control en hebben de volgende vormen:
 - * gedragsbeperkingen (fysiek of administratief);
 - * beoordeling vooraf (van plannen of budgetten bijvoorbeeld);
 - * verantwoordelijkheid voor acties (bijvoorbeeld een checklist);
 - * het creëren van een back-up mogelijkheid (meer werknemers of machines dan noodzakelijk).Action controls zijn alleen effectief als aan twee voorwaarden in meer of mindere mate is voldaan: de gewenste en de ongewenste acties moeten bekend zijn en het moet mogelijk zijn om te verzekeren dat gewenste acties zich voordoen en dat ongewenste acties zich niet voordoen.

- Personnel controls hebben een focus op de karakteristieken van de medewerkers. Hiermee worden drie doelen gediend:
 - * het verduidelijken van verwachtingen;
 - * het voorzien in de benodigde kwaliteit (ervaring en intelligentie) en middelen (informatie en tijd);
 - * het stimuleren van zelfcontrole.
 De drie belangrijkste methoden om personnel controls te implementeren zijn:
 - * het selecteren en plaatsen van medewerkers;
 - * training en functieontwerp;
 - * het voorzien in de benodigde middelen.
- Cultural controls hebben een focus op de gedeelde normen en waarden tussen de medewerkers. Deze controls zijn gebaseerd op gedeelde tradities, normen, waarden, geloofsovertuigingen, ideologieën en gedragingsvormen. Om de cultuur in een organisatie te beïnvloeden worden gedragscodes en groepsbeloningen het meest toegepast. Andere benaderingen zijn het uitwisselen van personeel tussen onderdelen binnen dezelfde organisatie en de “tone at the top”.

Volgens Merchant en Van der Stede winnen personnel en cultural controls de laatste jaren aan kracht omdat organisaties hiërarchisch platter worden en met minder middelen maar met meer empowerment acteren. De span of control van managers is groter geworden. Het toepassen van action controls zoals direct toezicht is daardoor lastiger. Door het werken met hoger opgeleide mensen en het toepassen van empowerment kunnen verantwoordelijkheden lager in de organisatie worden gelegd. In een dergelijke omgeving is het hebben van gedeelde organisatiewaarden een belangrijk instrument om te zorgen dat alle medewerkers in het belang van de organisatie werken.

Merchant en Van der Stede zien personnel en cultural controls als een sterke vorm van controls omdat deze een control systeem kunnen domineren. Free en Macintosh (2008) hebben onderzocht hoe het voormalige Enron failliet kon gaan ondanks een state of the art management control systeem en governance systeem. Een radicale verandering van de bedrijfscultuur bleek in staat om de aanwezige hard controls te neutraliseren. Dit is wat binnen het COSO Enterprise Riskmanagement Framework met de interne omgeving wordt bedoeld (Van der Ven, 2008). De interne omgeving bepaalt de houding van de leden van de organisatie ten opzichte van risicomangement, control, integriteit en ethische waarden.

Personnel en cultural controls hebben vaak het voordeel dat ze relatief discreet in de organisatie zijn geborgd. De werknemers van wie de handelingen “in control zijn”, realiseren zich vaak niet dat hun gemeenschappelijke normen onderdeel uitmaken van het management control systeem.

Merchant en Van der Stede wijzen er terecht op dat elke vorm van control zowel positieve als negatieve effecten heeft en dat perfecte management control niet bestaat.

1.2 Simons' levers of control

Simons (1995, 2000) hanteert geen aparte definitie van management control maar komt meteen met een definitie van management control systems: *“management control systems are the formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organizational activities”*.

Hij legt de nadruk op de formele routines en procedures, zoals plannen en budgetten. Ook geeft hij aan dat management control systems wat hem betreft information-based zijn. Volgens hem kunnen management control systems pas effectief zijn als managers een ruimere kijk hebben op de aard van de medewerkers. Over de aard van de medewerkers doet hij de volgende aannames:

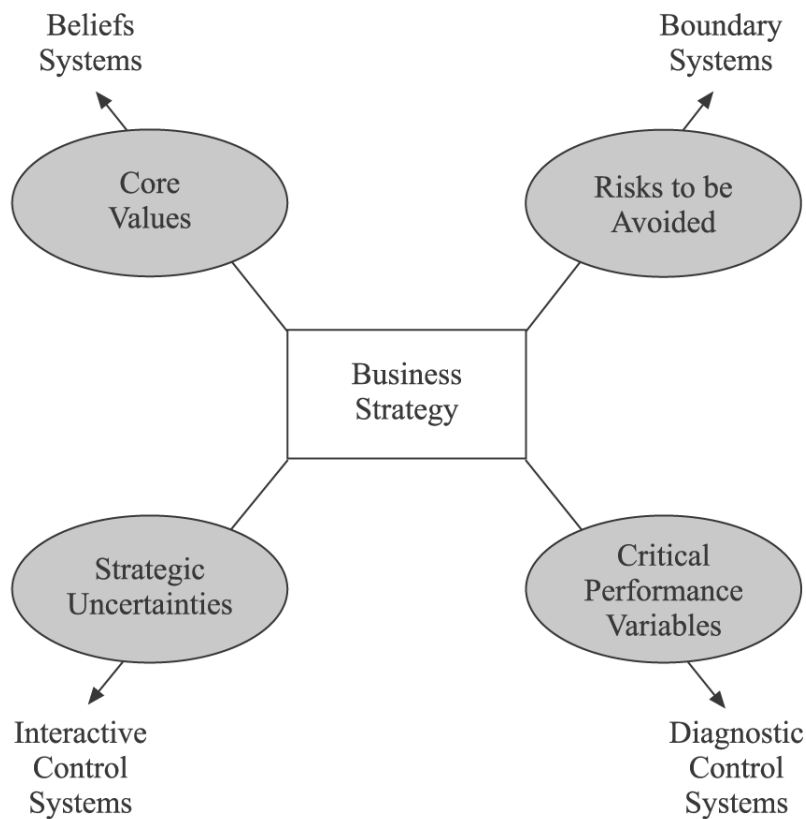
- medewerkers in organisaties willen een bijdrage leveren om trots te kunnen zijn;
- medewerkers kiezen er bewust voor om het werk goed te doen;
- medewerkers willen iets bereiken;
- medewerkers willen graag innovatief zijn;
- medewerkers willen werk doen dat aansluit bij hun bekwaamheid.

In werkelijkheid doen medewerkers in organisaties niet altijd wat van ze wordt verwacht.

Simons noemt als oorzaak van dit afwijkende gedrag het voorkomen van zogenaamde “organizational blocks”. Dit zijn er volgens hem vier:

- medewerkers begrijpen de strategie en de richting van de organisatie niet;
- medewerkers ervaren prestatiedruk en verleiding;
- medewerkers hebben een gebrek aan middelen om het werk te doen of het ontbreekt aan een duidelijke focus om het doel te bereiken;
- medewerkers falen om te innoveren omdat zij een gebrek aan middelen hebben of omdat ze geen risico durven te nemen.

Om de aangegeven spanningen in een organisatie in goede banen te leiden is een goed ontwerp nodig van het management control system. Simons hanteert hiervoor zijn “levers of control” (zie figuur 2 hierna).



Source: Simons (1995)

Figuur 2: Simons “levers of control”.

De kern van de theorie van Simons wordt gevormd door de strategie van de onderneming: hoe concurreert en positioneert een onderneming zich ten opzichte van de concurrentie?

Vervolgens worden door Simons vier variabelen geïntroduceerd die elk worden beheerst door een ander systeem met verschillende gevolgen.

- De eerste variabele betreft de kernwaarden van de onderneming met bijbehorende “beliefs systems”. Deze beliefs systems worden gebruikt om te inspireren en de zoektocht te leiden naar nieuwe mogelijkheden. Zij zijn verbonden met kernwaarden.
- De tweede variabele betreft de risico’s die moeten worden vermeden met bijbehorende “boundary systems”. Deze boundary systems worden gebruikt om de grenzen van de zoektocht naar nieuwe mogelijkheden aan te geven. Zij geven ook de grenzen van de strategie aan.

- De derde variabele betreft de kritieke succesfactoren met bijbehorende “diagnostic control systems”. Deze worden gebruikt om te motiveren, te monitoren en te belonen bij het bereiken van gespecificeerde doelen.
- Als vierde en laatste variabele noemt Simons de strategische onzekerheden met bijbehorende “interactive control systems”. Deze worden gebruikt om het leervermogen van de organisatie en het ontstaan van nieuwe ideeën en strategieën te stimuleren.

Simons geeft aan dat deze vier “levers of control” in balans moeten zijn, waarbij de “beliefs” en “interactive control systems” positieve energie en inspiratie voor de medewerkers van een organisatie creëren en de andere twee systemen, de “boundary” en “diagnostic” control, juist beperkingen creëren en aanwijzingen geven die door de medewerkers moeten worden opgevolgd. Het geheel leidt volgens Simons tot het gewenste gedrag van de medewerkers en als gevolg daarvan tot een effectieve control van de strategie gedurende de levenscyclus van een organisatie

Evenals Merchant en Van der Stede wijst ook Simons op mogelijke negatieve effecten van het toepassen van zijn “levers of control” en op het variëren in “tight” en “loose controls” op de verschillende niveaus in één organisatie.

1.3 Hofstede

Hofstede (1981) geeft aan dat er geen algemeen geaccepteerde definities van de woorden management en control zijn, maar dat het begrip management control kan worden omschreven als “*a pragmatic concern for results, obtained through people*”. Hij geeft vervolgens een eigen benadering voor management control in publieke en not-for-profit organisaties.

Hofstede is van mening dat de specifieke waarde van dit soort organisaties een eigen benadering rechtvaardigt. Hij onderscheidt hierbij zes verschillende typen control voor de verschillende activiteiten die in dit soort organisaties plaatsvinden:

- routine control;
- expert control;
- trial and error control;
- intuitive control;
- judgemental control;
- political control.

Het juiste type control is volgens hem afhankelijk van de aard van de activiteiten die in de organisatie plaatsvinden. De activiteiten classificeert hij aan de hand van vier criteria: de eenduidigheid van de doelen, de meetbaarheid van de output, de bekendheid van de effecten van managementinterventies en de herhaalbaarheid van de activiteit.

- Eenduidigheid van de doelen

Voor control, voor beheersing, is een doel nodig. Wat als het doel niet eenduidig is? Redenen hiervoor kunnen zijn conflicten over belangen tussen verschillende belanghebbenden, gebrek aan kennis over doel-middel relaties en snelle veranderingen in de omgeving die vragen om andere doelen.

- Meetbaarheid van de output

Veel activiteiten in publieke en not-for-profit organisaties kunnen alleen worden gemeten in kwalitatieve en vage termen. Hoe kan bijvoorbeeld output worden gekwantificeerd van een Public Relations afdeling of van een ministerie?

- Bekendheid van de effecten van management interventies

Er moet bekend zijn wat de gevolgen zijn voor de activiteiten wanneer een interventie plaatsvindt om niet gewenste resultaten te corrigeren. De relaties tussen een interventie en de reactie van de organisatie en tussen de reactie van de organisatie en die van de omgeving moeten helder zijn. De technologie van de activiteit zoals Hofstede dat noemt moet worden begrepen. Dit is bij de meeste interventies echter niet het geval.

- De herhaalbaarheid van de activiteit

Herhaalbare activiteiten, zoals dagelijkse, maandelijkse of jaarlijkse activiteiten, vergroten het leereffect en faciliteren daarmee control op een positieve wijze.

Het is duidelijk dat management control het meest gemakkelijk is als aan alle vier genoemde criteria is voldaan. Er is dan sprake van “routine control”. Dit type control leent zich prima voor regelgeving en kan soms zelfs worden geprogrammeerd in een computersysteem. Deze situatie zal zich echter zelden voordoen.

In situaties waar aan drie of minder criteria is voldaan is een ander type control te verwachten. Als de doelen eenduidig zijn, de output is meetbaar, de effecten van de interventies zijn bekend, maar de activiteit is niet herhaalbaar, dan is het logisch dat control wordt overgelaten aan iemand die ervaring met die activiteit heeft; met andere woorden “expert control”. Het risico van “expert control” is dat de expert zijn eigen gang gaat en geen gebruik maakt van de aanwezige kennis in de organisatie.

Als doelen eenduidig zijn, de output is meetbaar, de activiteit is herhaalbaar, maar de effecten van de interventies zijn niet bekend kan de organisatie leren van de eigen fouten. Rigide regels zijn niet mogelijk, maar een degelijke ex-post analyse is nodig. Dit noemt Hofstede “trial and error control”.

Als doelen eenduidig zijn, de output is meetbaar, maar de activiteit is niet herhaalbaar en de effecten van de interventies zijn niet bekend dan is trial and error niet mogelijk. Hier is management control als het ware verheven tot een kunst en hebben we volgens Hofstede te maken met het type “intuitive control”.

Wanneer de output niet meetbaar is, terwijl de doelen wel eenduidig zijn moet worden gezocht naar een acceptabele indirecte maatstaf voor output die als vervanger kan dienen voor de directe maatstaf. Als dit niet mogelijk blijkt noemt Hofstede hier “judgemental control” als het best passende type control.

De laatste situatie die zich kan voordoen is volgens Hofstede ook meteen de moeilijkste. In deze situatie zijn de doelen niet eenduidig. Hij noemt hier “political control” als het meest geschikte type control.

Een ander belangrijk onderscheid dat Hofstede maakt is dat tussen cybernetische typen van control en niet-cybernetische typen van control. Een cybernetisch control systeem is te beschouwen als een regelkring vergelijkbaar met een systeem van warmteregeling met een thermostaat.. De eerste drie typen uit het model van Hofstede voldoen in meer of mindere mate aan het cybernetische model, terwijl de typen 4, 5 en 6 meer voldoen aan het niet-cybernetische model (zie figuur 3).

Type control/ criterium	1. Eenduidigheid doelen	2. Meetbaarheid output	3. Bekendheid effecten interventies	4. Herhaalbaarheid activiteiten
1. Routine control	Ja	Ja	Ja	Ja
2. Expert control	Ja	Ja	Ja	Nee
3. Trial and error control	Ja	Ja	Nee	Ja
4. Intuitive control	Ja	Ja	Nee	Nee
5. Judgemental control	Ja	Nee	Nee	Nee
6. Political control	Nee	Nee	Nee	Nee

Figuur 3: 4 criteria en 6 typen control (Hofstede 1981).

De tweedeling cybernetisch en niet cybernetisch sluit wat Hofstede betreft aan bij de twee management control situaties die zich kunnen voordoen.

In de eerste situatie is sprake van een relatief routinematige, enigszins mechanistische situatie en bestaat een minder grote afhankelijkheid van de waarden van de medewerkers van een organisatie.

De tweede situatie betreft de niet-routinematige, slecht gedefinieerde en slecht gestructureerde situaties. Hier worden de werkelijk belangrijke zaken, die veelal politiek van aard zijn, voor een groot gedeelte bepaald door waarden en rituelen: de cultuur van de medewerkers.

Ook Hofstede noemt mogelijke disfunctionele effecten van het toepassen van control. Hij geeft aan dat er sprake is van pseudo-control indien er meer aandacht is voor de vorm dan voor de inhoud. Dit doet zich sterker voor naarmate het control system meer geformaliseerd is. Als voorbeelden noemt hij het aanpassen van de standaarden of het meten van die variabelen die het beste bij het gewenste resultaat passen. Hij concludeert dat de keuze voor een model om een management control situatie te beschrijven of analyseren afhankelijk moet zijn van de activiteiten die in een organisatie plaatsvinden. Volgens hem zou het zo maar kunnen dat verschillende modellen van toepassing zijn voor verschillende activiteiten in dezelfde organisatie.

2. Vormen van control

Management controls worden meestal in twee algemene categorieën van vormen van control ingedeeld. Nixon en Burns (2005) noemen technical controls en social controls of formal controls, Collier (2005) informal of social controls. Deze tweedeling sluit vrijwel aan bij het onderscheid dat Hofstede maakt tussen cybernetische vormen van control en niet-cybernetische vormen van control.

Tegenwoordig wordt in toenemende mate het onderscheid tussen “hard controls” en “soft controls” (Roth, 1998) gebruikt. Het zijn met name de “soft controls” die daarbij steeds belangrijker worden geacht.

2.1 “Hard controls”

In traditionele opvattingen en instrumenten van management control staan vrijwel uitsluitend afspraken over het door het management te beïnvloeden resultaat centraal. Het uitgangspunt van beheersing is in het algemeen nog steeds de beïnvloeding van het gedrag (zacht) via afspraken over organisatieresultaten (hard). Er wordt met andere woorden uitgegaan van voorspelbaar handelende medewerkers in rationele organisaties. Het zijn de harde beheersingsmaatregelen die hierbij als vanzelfsprekend worden beschouwd.

“Hard controls” als verzamelnaam van alle vormen van control met een harde werking zijn daarom het meest bekend. Hierbij wordt vaak verwezen naar de eerder beschreven technische, cybernetische benadering, waarbij control plaatsvindt aan de hand van een vooraf gestelde norm.

“Hard controls” betreffen primair beheersing van systemen, processen en procedures, waarvan de uitkomst moet bevestigen dat alles functioneert zoals ontworpen (Uiterlinden, 2009). “Hard controls” zijn derhalve gerelateerd aan de processen en activiteiten die men uitvoert: sturing door middel van procesbeheersing en formele structuren, ondersteund door een cultuur van handelen conform protocollen en formele hiërarchische lijnen (Aardema en Puts, 2008).

“Hard controls” vormen het raamwerk van activiteiten die moeten worden verricht en raken daarmee het gedrag of de vaardigheden van de medewerker (Vink en Kaptein, 2008). Volgens Vink en Kaptein wordt onder “hard controls” alle expliciet vastgestelde en vastgelegde beheersingsmaatregelen binnen de organisatie verstaan, inclusief de uitvoering daarvan.

De kernelementen voor “hard controls” die uit het bovenstaande kunnen worden afgeleid zijn formeel, objectief, meetbaar en het raamwerk vormend (zie ook Uiterlinden).

2.2 “Soft controls”

Volgens Hopwood (1976) kan control niet uitsluitend worden bereikt met formele middelen, maar ook door druk die individuen onderling op elkaar uitoefenen. In elke situatie bestaan sociale relaties tussen medewerkers. Deze sociale relaties hebben een grote betekenis voor de bedrijfsvoering. Het effect van plannen, budgetten en financiële prestatiemetingen hangt uiteindelijk af van de wijze waarop zij invloed uitoefenen op en worden beïnvloed door de social en self controls van individuele managers en medewerkers (zie ook Mulders, 2008). Met andere woorden, naast de hard controls zijn ook andere controls nodig. Bovendien blijkt tegenwoordig steeds vaker dat organisaties zijn veranderd terwijl het management control systeem niet is aangepast.

Organisaties zijn gewijzigd als gevolg van deregulatie, globalisering, digitalisering van informatie en natuurlijk het internet. In het verlengde hiervan blijkt ook het gedrag van medewerkers steeds vaker niet voorspelbaar. Roth (1998) noemt in dit verband twee belangrijke ontwikkelingen:

- als gevolg van nieuwe technologie is steeds meer informatie beschikbaar waardoor medewerkers zelf meer beslissingen nemen;
- de introductie van control modellen, waarin meer aandacht is voor de zachte kanten van de bedrijfsvoering.

Merchant en Van der Stede spreken over plattere en meer efficiënte organisaties met empowered employees in plaats van bureaucratische controls.

Ook Simons heeft het over veranderende omstandigheden waaronder empowerment en probeert antwoord te geven op de vraag wat de gevolgen daarvan zijn voor het management control systeem.

Boekhoudschandalen aan het begin van deze eeuw (onder andere Enron en Ahold), debacles bij de Société Générale en de Barings Group en de recente crisis hebben het besef wereldwijd verder versterkt dat er meer nodig is om de doelen van een organisatie te bereiken dan louter en alleen het toepassen van hard controls. Een organisatie is nu eenmaal geen cv thermostaat, waarbij een technische benadering volstaat. De zachte, sociale factoren vervullen een steeds belangrijkere rol in het bereiken van de doelen (Aardema en Puts, 2008). De geschetste ontwikkelingen maken duidelijk dat er andere controls nodig zijn, die invulling kunnen geven aan een grotere behoefte aan gemeenschappelijke normen en waarden en een aanvulling vormen op de tot nu toe dominant aanwezige hard controls.

Een logische benaming voor die andere controls, als natuurlijke tegenhanger van “hard controls”, is “soft controls”. Deze term is in het begin van de jaren negentig van de vorige eeuw geïntroduceerd door Roth en valt vrijwel volledig samen met de tweede categorie waar Collier over schrijft. Onder andere de publicatie van het Internal Control – Integrated Framework (COSO I, 1992) en van de Guidance on Criteria of Control (COCO, 1995) waren hieraan voorafgegaan. In deze rapporten werd serieus aandacht besteed aan de zachte aspecten van de bedrijfsvoering, zoals cultuur, managementstijl, vertrouwen en normen en waarden (de zogenaamde control environment).

2.3 Overzicht van "hard-" en "soft controls" in de theorie

Wanneer de vormen van control uit de drie beschreven theorieën van management control worden toegepast op de kernelementen die zijn afgeleid voor de "hard controls" en de "soft controls" leidt dit tot het volgende overzicht (zie figuur 4).

Theorie	Vorm van control	"Hard controls"	"Soft controls"
Merchant & van der Stede (2007)	Result controls	X	
	Action controls	X	
	Personnel controls	X	X
	Cultural controls	X	X
Simons (1995, 2000)	Beliefs systems	X	X
	Boundary systems	X	
	Diagnostic control systems	X	
	Interactive control systems	X	X
Hofstede (1981)	Routine control	X	
	Expert control		X
	Trail and error control		X
	Intuitive control		X
	Judgmental control		X
	Political control		X

Figuur 4: Theorieën toegepast op "hard controls" en "soft controls".

3. "Soft controls" in de praktijk

Het meetbaar maken van "soft controls" is een veel besproken onderwerp. Zo beschrijven Kaptein en Wallage (2010) dat het van belang is om zekerheid te geven over gedrag en de rol van soft controls.

In 2005 bepleiten Kaptein, Rozekrans en De Groot al dat het integriteitklimaat van een organisatie als vast element moet worden opgenomen in de accountantscontrole van de jaarrekening.

Hartog en De Korte (2003) geven in hun artikel "Soft controls, object van de auditor" aan dat het gaat om de totaliteit van de controls (zowel "hard-" als "soft controls") die bepalen of er voldoende waarborgen zijn binnen een organisatie om de doelstellingen te kunnen behalen, daarom moet ook de aanwezigheid van "soft controls" worden vastgesteld.

Kaptein(2008) heeft in een empirisch onderzoek 150 praktijkcases van onethisch gedrag geanalyseerd. Uit dit onderzoek kwamen acht kwaliteiten naar voren die tezamen als "soft controls" zijn geïdentificeerd.

Deze acht kwaliteiten zijn: helderheid, voorbeeldgedrag, uitvoerbaarheid, betrokkenheid, transparantie, bespreekbaarheid, aanspreekbaarheid en sanctioneerbaarheid welke als volgt kunnen worden gedefinieerd:

- **Helderheid**
Bij helderheid gaat het om de mate waarin de verwachtingen van de organisatie op het gebied van integer gedrag concreet en volledig zijn.
- **Voorbeeldgedrag**
Voorbeeldgedrag is de mate waarin het management van een organisatie het goede voorbeeld geeft op het gebied van integer gedrag
- **Uitvoerbaarheid**
Uitvoerbaarheid is de mate waarin werknemers zich integer kunnen gedragen en daarnaast de organisatiedoelstellingen kunnen behalen.
- **Betrokkenheid**
Betrokkenheid is de mate waarin werknemers zich betrokken voelen met de organisatie.
- **Transparantie**
Transparantie is de mate waarin het gedrag van medewerkers zichtbaar is binnen de organisatie.
- **Bespreekbaarheid**
Bespreekbaarheid is de mate waarop medewerkers vraagstukken op het gebied van integer gedrag binnen de organisatie kunnen bespreken.
- **Aanspreekbaarheid**
Aanspreekbaarheid is de mate waarin medewerkers binnen de organisatie (elkaar of door leidinggevende) worden aangesproken op niet integer gedrag.
- **Sanctioneerbaarheid**
Sanctioneerbaarheid is de mate waarin medewerkers worden beloond voor integer gedrag en worden gestraft voor niet-integer gedrag.

Met het meten van deze acht gedragsindicatoren kan er een goed beeld worden gevormd van het ethische gedrag binnen een organisatie en het effect daarvan op de bedrijfsvoering.

De acht bovengenoemde gedragsfactoren zijn te meten, bijvoorbeeld met behulp van een periodieke

enquête (De accountant, 2008). Zo'n enquête meet het bestaan van gedragsbeïnvloedende factoren binnen een organisatie en de beleving ervan door managers en medewerkers. Gemeten wordt achtereenvolgens het bestaan van het integriteitsbeleid, de mate waarin dit beleid is ingebed en de effecten van het beleid. Het ingevulde enquetemodel laat dan zien of een organisatie(onderdeel) in control is.

4. Conclusie

In de theorie en in de praktijk word steeds meer aandacht besteed aan de waarde van “soft controls”.

De laatste jaren zijn organisaties aan een steeds hoger tempo van veranderingen onderhevig, onder meer op het gebied van deregulering, globalisering, demografie, digitalisering en het internet. Informatie is overal voorhanden en voor iedereen beschikbaar. In het verlengde hiervan blijkt dat gedrag van medewerkers hierdoor onvoorspelbaar is geworden. Ook zijn organisaties platter geworden, waardoor er steeds minder sprake is van bureaucratische controls. Daarnaast is uit de praktijk wel gebleken dat boekhoudschandalen en fraude niet meer uitsluitend door middel van “hard controls” kunnen worden voorkomen.

Al deze factoren hebben eraan bijgedragen dat de roep om “soft controls” steeds groter wordt.

Een probleem blijft wat deze “soft controls” precies inhouden, en hoe je deze kan meten.

Met de acht kwaliteiten van Kaptein is hierbij een stap in de goede richting gezet.

5. Literatuur

- Aardema, H. en H. Puts. (2008), De harde werking van soft controls, Tijdschrift voor public governance, Audit & control, 3, 2-6.
- Anthony, R. & V. Govindarajan (2004) Management control systems. McGraw Hill/Irwin.
- Collier, P.M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. Management Accounting Research 16, 321-339.
- De accountant(2008) 'Soft controls zijn hard te meten'.
<http://www.accountant.nl/Accountant/Archief/Archief+'de+Accountant'/2008/Juli+2008/Op+de+zeepkist+Bart+van+Loon.aspx>
- Dreschler, M. et. al. (2012) Toepassen soft controls: balanceren tussen wens en werkelijkheid:
<http://www.softcontrols.nu/docs/toepassen-soft-controls-balanceren-tussen-wens-en-werkelijkheid.pdf>
- Groen, F. (2012) Invloed van organisatiegrootte op soft controls.
http://www.ubvu.vu.nl/pub/fulltext/scripties/27_2002035.pdf
- Hartog, P. en de Korte (2003) Soft controls, object van de auditor.
<http://www.acctrain.nl/page53.php?SessionID=ee3a8f4bc4396147b9b>
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. Accounting Organizations Society. 6, 193-211.
- Hopwood, A. (1976), Accounting and Human Behavior, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- Kaptein, M. (1998). Ethics management: Auditing and developing the ethical content of organizations, Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Kaptein, M. & Wallage, P. (2010). Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief. Maandblad voor accountancy en Bedrijfseconomie, 84 (12), 623-632.
- Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A. (2007). Management control systems. Prentice Hall.
- Mulders, R. (2008), Management control: Soft control? Hard nodig!. Hoe onderzoek je de relevantie van soft controls?, management Control & Accounting, 4, 26-34.
- Nixon, W.A.J. en J. Burns. (2005), Introduction, Management control in the 21st century, Management Accounting Research, 16, 260-268.
- Poulisse, J. (2009) Soft controls bij defensie? Geen bezwaar!
http://www.ubvu.vu.nl/pub/fulltext/scripties/27_611107.pdf
- Roth, J. (1998), Soft, Dangerous, Essential. URL: <http://www.theiia.org>.
- Simons, R. (1995). Levers of control: how managers use innovative control systems to drive. Strategic renewal. Harvard Business School Press.
- Uiterlinden, R. (2009), 'In Control', theorie en praktijk. 's-Hertogenbosch: Uitgeverij Tutein Nolthenius.